



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 16327.000544/2004-61
Recurso nº 103-153.140 Especial do Procurador
Matéria CSLL - EX. DE 1999
Acórdão nº 01-05.868
Sessão de 23 de junho de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO BRADESCO S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL**

Exercício: 1999

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

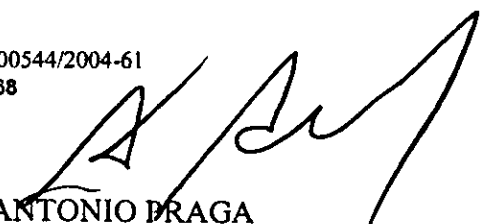
Tendo o Pleno do STF já se manifestado sobre a obrigatoriedade de veiculação de normas regulando as matérias contidas no artigo 146-III da CF, serem complementares, pode o julgador administrativo se aliar à referida tese, aplicando-se o Código Tributário em detrimento de Lei Ordinária. (STF TRIBUNAL PLENO - RE 407190/RS -SESSÃO DE 27-10-2004).

STF - SUMULA VINCULANTE Nº 08 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado



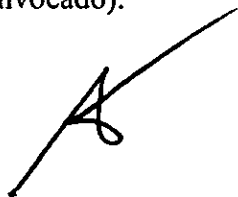
ANTONIO PRAGA
Presidente



JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator

FORMALIZADO EM: 13 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, HUGO CORREA SOTERO (Substituto convocado), MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).



Relatório

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 103-22.668 de 18 de outubro de 2.006. A câmara recorrida por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do direito de lançar a CSLL, em relação ao período de apuração ocorrido em 31 de dezembro de 1.999.

A ciência do lançamento ocorreu em 05 de outubro de 2.005.

Inconformado com a decisão prolatada, em relação à decadência, o PFN com fulcro no artigo 7º incisos I e do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147/2007, apresentou o recurso especial de folhas 677 a 688.

O recurso do PFN argumenta em síntese o seguinte.

RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO NO QUE SE REFERE AO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 eis que estaria decretando sua inconstitucionalidade.

Diz que a câmara fundamentou a decadência em um suposto conflito entre o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e o artigo 146 da CF. Ao não aplicar o artigo 45 da referida lei a Câmara declarou sua inconstitucionalidade. Diz que o STJ, no RESP 262.426/RS, já decidiu que a apreciação de conflito entre dispositivos de lei complementar e lei ordinária significa decidir se esta última norma ultrapassou ou não a competência que lhe foi delimitada na Constituição Federal.

Diz que nesses casos de incompatibilidade o STJ declina competência para o STF.

Entende o recorrente ser compatível a Lei 8.212/91, com o CTN.

Afirma que as contribuições sociais são sabidamente sujeitas ao lançamento por homologação pelas leis que as instituíram. Assim o legislador ao estabelecer termos e prazos diferentes em relação ao art. 150 do CTN, quis expressamente afastá-lo para a aplicar a Lei 8.212/91.

Diz que a compatibilidade entre os diplomas legais não decorre da falta de previsão da Lei 8.212 de um prazo para homologação, tornando aplicável o prazo



estabelecido no CTN. Mas pelo fato da Lei 8.212/91 ter substituído o um prazo exclusivamente para homologação e outro prazo para o lançamento de ofício – técnica do CTN – pela previsão de um único prazo. Transcreve os artigos 23 e 30 da Lei 8.212/91. Conclui que o prazo é de dez anos cinco para homologar e cinco para lançar. Cita decisões judiciais.

Cita artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil para concluir que o CTN e a Lei 8.212/91 podem coexistir sem choque.

Afirma que o artigo 77 da Lei 9.430/96 permite ao Poder Executivo dispensar a cobrança de tributo, objeto ou não de lançamento, fundamentados em lei que tenham sido declaradas inconstitucionais pelo STF. Assim contrarío sensu, enquanto o STF não declarar a inconstitucionalidade não pode o Poder Executivo dispensar a cobrança.

Diz que os tribunais vêm declarando a constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a Jurisprudência do STF, afastar a aplicabilidade de lei significa declarar sua inconstitucionalidade.

Da constitucionalidade e legalidade do Art. 45 da Lei nº 8.212/91. O art. 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao art. 150 § 4º do CTN, e, como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições.

Cita decisões judiciais do TRF 1ª Região, que apreciaram o artigo 45 da referida lei no âmbito das contribuições previdenciárias.

Transcreve o artigo 146 da Constituição Federal e passa a apreciá-lo para dizer que a CF admitiu a edição de normas específicas sobre determinadas matérias tributárias e que não foi determinada a natureza dessa norma específica, sendo lícito concluir tratar-se de norma de lei ordinária.

Diz que a Lei 8.212 tem caráter supletivo, pois o próprio CTN admite o estabelecimento de outro prazo, artigo 150 § 4º do CTN.

Traz doutrina de Roque Antônio Carraza, sobre a possibilidade de lei ordinária federal fixar novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso para as contribuições previdenciárias.

O prazo decadencial refere-se ao lançamento das contribuições destinadas à seguridade social, destinação esta que independe da natureza do sujeito ativo da obrigação.

Para refutar argumentos de que a referida lei só tem como destinatária a previdência social, ou seja o INSS, diz que é lei orgânica da seguridade social, segundo o artigo 195 da CF, que, conforme a jurisprudência do e. Supremo Tribunal Federal, possuem natureza de tributos cuja arrecadação tem destinação específica. Nesta especificidade, funda-se a distinção jurídica entre as contribuições sociais e as demais espécies de tributos.



Afirma que a lei não distinguiu os sujeitos ativos da relação jurídico tributária, logo aplicável, tanto ao INSS como às outras contribuições sociais administradas pela SRF.

Pede o provimento do recurso.

Através do despacho 103-0.211/2007, o presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial do PFN por entender preenchidas as condições previstas no artigo 15 § 1º do RICSRF aprovado pela Portaria MF 147/2007.

Remetido os autos à repartição de origem, cientificada a empresa apresentou contra-razões ao apelo do PFN, onde afirma que o prazo decadencial é de cinco anos, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN, cita jurisprudência.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'S' followed by a long, sweeping horizontal stroke that ends in a small hook.

Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF 147 de 25 de Junho de 2.007.

Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I – decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O PFN apresentou recurso com base no inciso I e demonstrou a contrariedade à lei, portanto dele conheço.

Tratando de matéria relativa a decadência é importante fixar as datas de ocorrência dos Fatos Geradores, o início da contagem do prazo decadencial, o fim e, a data de ciência do auto de infração.

Os fatos geradores alcançados pela decadência ocorreram em 31/12/1.999.

Data da ciência autuação 05 de outubro de 2.005, voto fl. 379.

Posto isso passemos a analisar a matéria de direito em relação à decadência.

Quanto à decadência do direito de lançar das Contribuições as duas teses são as seguintes:



Entende a câmara recorrida que a contribuição social sobre o lucro, por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Acolhe a câmara a tese de prevalência do artigo 150 § 4º do CTN.

A tese dos Conselheiros vencidos, embora não explicitada nos autos é de que o prazo para o lançamento é de dez anos como previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:

Entendo não haver razão ao recorrente, é que sendo a decadência, por força do artigo 146 inciso III letra “b” da Constituição Federal de 1988, matéria de reservada à Lei Complementar, somente lei de igual hierarquia poderia alterar os conceitos existentes na Lei n.º 5.172/66, CTN.

Entendo também que o § 4º do artigo 150 do CTN quando diz “se a lei não dispuser de forma diversa”, está se referindo a outra lei complementar, pois se assim não for entendido estaríamos diante da situação na qual o legislador complementar contrariaria o constitucional, pois quis esse último reservar determinadas matérias à Lei Complementar que tem quorum privilegiado.

Não se trata de declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.541 de 1992, de opção pela lei maior, Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Como fundamento para o decidido, vale transcrever voto do iminente conselheiro Natanael Martins no Acórdão n.º 107-06.455 de 08 de novembro de 2.001, que tem aplicação tanto ao IRPJ como às contribuições sociais, o qual adoto como razão de decidir, pois a partir da edição da Lei 8.383/91, a contribuição e o tributo em lide passara a ser regidos pelo lançamento do tipo homologação previsto no artigo 150 do CTN.

“A questão ora sob exame resulta de lançamento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

Inicialmente, deve ser apreciada a preliminar de decadência argüida pela contribuinte, a qual tem relevância fundamental no julgamento deste processo, sendo certo que a natureza jurídica do lançamento da contribuição social sobre o lucro, pelas



suas próprias características é, em tudo e por tudo, idêntica à do IRPJ, pelo que tomo a liberdade de me reportar ao que sobre o assunto já tive a oportunidade de escrever:

"A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

CTN: No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

... 

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Daí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).



Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo aposto pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito



tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. n.º 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).



...

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,



"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...



Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexo entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (*ob. cit.*, pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da *CSRF/01-05.867* homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN" (*Revista Dialética de Direito Tributário n.º 26 – p. 61/66*)."

Para que não se alegue omissão passo a analisar os argumentos do recorrente um a um.

O recorrente diz que não cabe ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pois assim estaria decretando sua inconstitucionalidade.

Diante de um conflito de leis cabe a aplicador, seguindo a sua hierarquia aplicar a lei maior no caso o CTN, se a opção fosse pela aplicação do artigo 45 da Lei 8.212/91, estaria a câmara não só decidindo pela inconstitucionalidade do artigo 173 do CTN, pois negaria-lhe vigência como estaria deixando de obedecer não só a constituição como a hierarquia das leis. Não é o aplicador da lei que estabelece essa hierarquia mas, o próprio constituinte ao entender que determinadas matérias pela sua importância devem ter quorum privilegiado, e portanto só podem ser veiculadas através de lei complementar.

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, aplicado subsidiariamente ao PAF, que, solenemente proclamou que **“nos processos administrativos serão observados entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito” (Artigo 2º par. Único inciso I).**

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desta Egrégia Câmara Superior, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às Contribuições Sociais, conforme interpretação pacífica engendrada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Lembro, especialmente para os mais antigos, o caso da instituição da própria CSLL, em dezembro de 1.988 e a cobrança da referida contribuição mesmo em relação ao resultado apurado no balanço do final daquele ano em flagrante desrespeito ao § 6º do artigo 195 da CF de 1.988, que determinou a noventena.

Ora senhores será que diante a flagrante direta e absurda afronta da lei contra a Constituição, deve o julgador administrativo calar, fazer de conta que não leu? Entendo que sendo o Poder Executivo detentor do direito, diante de flagrantes inconstitucionalidades, pode e deve cada um dos órgãos deixar de aplicar determinado dispositivo legal, como o fez a SRF em relação à limitação de compensação de prejuízos instituída pela Lei 8.981/95, que interpretando a lei 8.023/90, diante da lei nova, entendeu não aplicável tal regra à atividade rural, e o fez bem pois deu prevalência à uma lei especial frente a uma lei ordinária.



Assim também o faz o Procurador Geral da Fazenda Nacional, quando diante de reiterada jurisprudência judicial da improcedência de determinado crédito tributário determina a não execução.

Concluindo cada órgão exerce o seu papel dentro de suas atribuições, vedar um colegiado de interpretar a lei dentro da melhor forma do Direito é tirar do órgão seu papel primordial.

Quanto à jurisprudência do STJ, o recorrente se socorre de tese já ultrapassada visto que a mais recente, RESP Nº 616.348-MG (2003/02229004-0) de 14 de dezembro de 2.004, assim se posicionou:

“As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo a qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadências tributárias, compreendida nesta cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixou o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.”

Mesmo tratando de contribuição para a previdência, sobre a qual não resta dúvida ter dirigido a lei 8.212/91, o STJ tem idêntica posição daquela tomada pela maioria desta Turma.

A aplicação de uma lei complementar em detrimento da lei ordinária não significa que o Conselho tenha por via indireta decretado a inconstitucionalidade da lei que deixou de ser aplicada conforme já decidiu o STF, nos seguintes julgamentos:

STF – 1ª Turma, RE 274.362 AgR/ RS, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ 08.11.2002.

“Ementa: o acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infra-constitucionais, referente a expedição de Certidão Negativa de Débitos, o que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário. Agravo regimental desprovido.”

No voto a Ministra assim se manifestou:

“O acórdão recorrido julgou o confronto entre normas de índole ordinária (Código Tributário Nacional e Lei nº 8.212/91), para concluir que a agravada faz jus a recebimento da certidão positiva de débitos, com efeito de negativa. A matéria, portanto, não se reveste do conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário.” (grifamos).

STF – 2ª TURMA, RE 377.026 AgR/RS, DJ de 12/03/2004

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA À CF/88. INADMISSIBILIDADE. 1. Acórdão de

origem reconheceu a limitação imposto pela Lei Complementar 82/95 à regra contida na Lei Estadual nº 10.395/95, considerada hierarquicamente inferior àquela. 2. É inadmissível o recurso extraordinário no qual, a pretexto de ofensa ao princípio da legalidade, pretende-se a exegese de legislação infra-constitucional. Ofensa à Constituição meramente reflexa ou indireta. Agravo Regimental improvido.”

O STF através de seu TRIBUNAL PLENO também já se posicionou quanto a lei ordinária que invadiu o campo previsto para lei complementar no artigo 146 – III da Constituição Federal de 1.988.

RE 407190 / RS

Relator: Min: MARCO AURÉLIO

Julgamento: 27/10/2004 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa:

TRIBUTO – REGÊNCIA – ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ARTIGO 35 da LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – artigo 146, inciso III – a a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1.977”, constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com redação decorrente da Lei nº 9.528/77, ante o envolvimento da matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

No voto o Ministro relator deixa claro que as matérias citadas no artigo 146 são apenas exemplificativas, o que significa estar sob a égide da Lei Complementar outras além das ali relacionadas, desde que tratadas em lei desse nível, logo é de se concluir com muito mais certeza de que as ali colacionadas pelo Constituinte, devem ser veiculadas através de lei complementar.

Concluindo, o próprio STF já se posicionou sobre o tema, ou seja, o fato da Câmara deixar de aplicar uma lei ordinária, por padecer de ilegalidade pois avançou no campo de outra lei hierarquicamente superior, não significa que esteja declarando nem por via indireta sua inconstitucionalidade.



Interessante que, ao mesmo tempo que o recorrente diz que os Conselhos não podem avançar até a constituição para a interpretação da lei aplicada ao caso concreto, defende a constitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, ou seja acaba sendo incoerente pois se não há autorização para avançar até a constituição para mostrar a incompatibilidade da lei com a Carta Magna, tampouco o teria para mostrar sua compatibilidade. Como entendo não ter em nenhuma hipótese a câmara recorrida declarado ainda que de forma indireta a inconstitucionalidade da referida norma não há o que falar sobre a constitucionalidade defendida pelo PFN.

Transcrevamos a legislação:

*Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966
Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nunca se pode analisar um texto fora do contexto. Assim precisamos analisar os textos contidos no CTN, especialmente em relação à decadência dentro do contexto em ocorria a relação jurídico tributária entre a administração e o contribuinte à época da publicação da referida norma, para depois transportá-la e adaptá-la ao contexto atual.

À época da edição do CTN, a maioria dos tributos regia-se pela modalidade de lançamento por declaração. No caso do Imposto de Renda, o sujeito passivo informava os valores que representavam o acréscimo patrimonial, a administração tributária, poderia com os dados fazer o lançamento, ou se tivesse alguma dúvida interagira com o declarante e logo em seguida procedia ao lançamento do imposto. Assim a medida preparatória para o lançamento a que se refere o artigo 173 estaria inserida exatamente no procedimento de recebimento da declaração e expedição da notificação.

Com o passar dos anos a maioria senão hoje, 2.008, quase a totalidade dos tributos e contribuições enquadram-se na modalidade de lançamento por homologação, pois a administração não toma nenhuma medida para lançar o tributo, estando assim sujeito em termos de prazo ao do artigo 150 § 4º do CTN, se porém tiver havido quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, devendo aí a contagem de prazo decadencial ser deslocada do referido artigo para o artigo 173.

A DIPJ teria somente caráter informativo ou serviria para outros fins? Esta é a pergunta que me debrucei sobre ela e depois de pesquisa cheguei à conclusão de que, tem outras finalidades que não simplesmente informar a administração ao dados necessários à administração do tributo senão vejamos.

Não se sustenta a tese de que a declaração tenha sido apenas informativa, na realidade ela se constitui no término, no acabamento do lançamento por homologação pois é através dela que o contribuinte dá conhecimento da apuração do imposto com os dados de receitas, despesas, adições e exclusões, isenções, parciais e ou totais, incentivos fiscais, etc, e como há uma conferência sumária há sim a participação do sujeito ativo da relação jurídico tributária.

Mas não é só isso o artigo 811 do RIR/99 inciso I prevê a realização do lançamento de ofício na hipótese do contribuinte não apresentar declaração, o demonstra a correção de nossa tese de que a apresentação da declaração seguindo as normas estabelecidas pela administração uma vez recepcionada, constitui no



acabamento do lançamento, pois caso contrário a própria administração não chamaria o lançamento advindo da revisão da declaração de complementar, pois é impossível existir o complementar sem o original, o principal.

Corroborando ainda com essa tese o fato da declaração servir para inscrição na dívida ativa e a cobrança executiva, ora se o imposto não tivesse sido lançado, se não houvesse a tradução em linguagem escrita dos fatos econômicos que redundaram em renda não haveria a possibilidade de se inscrever na dívida ou cobrar o tributo pois só é possível cobrar tributo lançado, se não lançado, primeiro a administração deve tomar providência e realizá-lo.

Quanto às alegações sobre a competência dos Conselhos, cabe ainda, dissertar o seguinte.

Nenhum administrador, quer público ou privado, cria qualquer órgão, empresa, divisão, sem um objetivo, sem uma finalidade.

O legislador criou o contencioso administrativo com três objetivos básicos:

a) celeridade, visto que desde os tempos de sua criação, a justiça era e continua demorada, e como a grande maioria dos contribuintes se estiverem de posse de uma decisão ainda que administrativa, desde que embasada na interpretação correta da legislação, pagam seus débitos sem recorrer à justiça, há uma antecipação no recebimento dos créditos tributários;

b) economia, visto que se a demanda for para a justiça terá que arcar com o ônus de sucumbência;

c) auditoria, ou seja uma crítica do trabalho de lançamento, como forma de aferição da atividade vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário, visando o seu aperfeiçoamento mormente através de treinamentos.

Mas não foi só isso visando dar transparência e buscando uma interação com o próprio contribuinte, criou no âmbito da segunda instância administrativa a paridade que existe nos Conselhos, onde os julgamentos são públicos, portanto transparentes, sendo assegurado o amplo direito de defesa tanto por parte do contribuinte como por parte dos defensores da União, através dos competentes Procuradores da Fazenda Nacional.

O crédito tributário ao ser lançado não está definitivamente constituído, isso só ocorre quando findo o processo administrativo, ou seja, quando há o trânsito em julgado nesta esfera, só a partir daí pode-se falar que exista um bem público representado pelo crédito tributário, pois só a partir deste momento é que pode ser exigido, inscrito na dívida ativa e cobrado judicialmente. Antes disso podemos dizer que há uma expectativa de direito que só se materializa depois do filtro criado pelo legislador, ou seja o contencioso administrativo.

Tanto as DRJs como os Conselhos podem e devem ajustar o crédito tributário ao montante que de acordo com a lei e as provas dos autos é devido, este é o papel do contencioso, previsto em lei, especialmente no Decreto 70.235/72.

O STF em decisão monocrática proferida pelo Ministro Eros Grau em 27-11-2006, publicada no DJ de 13.02.2007, no RESP 456750/SC – RECURSO EXTRAORDINÁRIO, interposto pelo INSS, contra decisão tomada pelo TRF da 4ª Região que declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que estabelece o prazo de 10 anos para constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, negou seguimento ao Recurso e assim se posicionou quanto à matéria ora em debate:

“No que respeita à controvérsia relativa à inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, a conclusão do acórdão recorrido está em sintonia com a decisão do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam às normas gerais da lei complementar (Código Tributário Nacional) às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no artigo 146-III “b”, da Constituição do Brasil.”

A Corte Especial do STJ colocou uma pá de cal na questão, julgando inconstitucional o artigo 45 da Lei 8.212/91 na sessão de 15 de agosto de 2.007 às 18 horas conforme abaixo transcrito do “SITE” do STJ.

PROCESSO : Resp 616348 UF: MG REGISTRO: 2003/0229004-0
RECURSO ESPECIAL
AUTUAÇÃO : 13/12/2003
RECORRENTE : COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR
RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
RELATOR(A) : Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI - PRIMEIRA TURMA
ASSUNTO : Tributário - Contribuição - Social - Previdenciária - Verba Remuneratória
LOCALIZAÇÃO: Entrada em COORDENADORIA DA CORTE ESPECIAL em 15/08/2007

1.1 FASES

15/08/2 - 18:20 - RESULTADO DE JULGAMENTO FINAL: PROSEGUINDO NO
007 JULGAMENTO, APÓS O
VOTO-VISTA DO SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO, A CORTE
ESPECIAL,
PRELIMINARMENTE, CONHECEU, POR MAIORIA, DA ARGÜIÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE, VENCIDO O SR. MINISTRO JOSÉ
DELGADO, E, NO MÉRITO, APÓS O VOTO-VISTA DO SR. MINISTRO
JOSÉ DELGADO E OS VOTOS DOS SRS. MINISTROS FERNANDO
GONÇALVES, FELIX FISCHER, ALDIR PASSARINHO JUNIOR,
GILSON DIPP, ELIANA CALMON, PAULO GALLOTTI, FRANCISCO
FALCÃO E LUIZ FUX ACOMPANHANDO O VOTO DO SR. MINISTRO
RELATOR, A CORTE ESPECIAL, POR UNANIMIDADE, DECLAROU A
INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212, DE 1991,
NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.

QUANTO À COMPATIBILIDADE DO CTN COM O ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91, ACREDITO QUE AS ANÁLISES FEITAS TANTO POR ESTE VOTO COMO PELAS DECISÕES JUDICIAIS COLACIONADAS DEMONSTRAM O ACERTO DA DECISÃO RECORRIDA QUE DEVE SER RATIFICADA.

A 1ª Turma da CSRF, de longa data, já pacificou a matéria, tendo surgido inclusive novas teses que não chocam com a aqui defendida mas que são importantes para consolidar a decisão tomada, entre elas cito o bem elaborado voto conduzido pela Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, no acórdão CSRF/01-05.584, proferido nesta reunião de abril de 2.008, do qual destaco o seguinte excerto:

“Do exposto, entendo que o artigo 173 do Código Tributário Nacional se refere apenas a prazo decadencial para os tributos sujeitos à apuração pela modalidade originária de lançamento de ofício. Já o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional assevera norma decadencial para os tributos cuja forma de apuração é a de homologação, como é o caso da CSLL.

Pois bem, ao dispor sobre decadência, a Lei nº 8.212/01 estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, apenas para os casos em que se tratar de tributo sujeito à forma de apuração prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, ao deixar de reproduzir as disposições do artigo 150, § 4º do mesmo codex, este não foi afetado, permanecendo o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para os tributos sujeitos à apuração por homologação. A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não a obrigação de pagar o tributo.”

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 23 de junho de 2.008.


JOSE CLÓVIS ALVES – Relator 